



職業的専門家としての正当な注意と監査基準の不備 の解消：米国における1961年から1978年までの史的 分析

著者	川端 千暁
雑誌名	商学論究
巻	68
号	4
ページ	257-271
発行年	2021-03-10
URL	http://hdl.handle.net/10236/00029275

職業的専門家としての正当な注意と 監査基準の不備の解消

—米国における1961年から1978年までの史的分析—

川 端 千 曉

要 旨

職業的専門家としての正当な注意の要求する水準は時代によって変化し、関係者の問題提起や監査訴訟等を理由とした監査基準の改訂によって監査基準に反映される。本稿の問題意識は、Porter (2014) の意味での監査基準の不備が存在していたとしても、必ずしも監査基準の改訂によってそのすべてが解消されることはないのではないかという点にある。本稿は、米国の1961年から1978年の財務諸表監査の発展（期待ギャップ概念の成立の背景、CAR (1978) による勧告、及びその後のAICPAの対応）の検討を通して、監査基準の不備とその解消について理解を深めることを目的としている。

キーワード：職業的専門家としての正当な注意（due professional care）、期待ギャップ（expectation gap）、合理的保証（reasonable assurance）、職業的懐疑心（professional skepticism）、概念的研究（conceptual research）

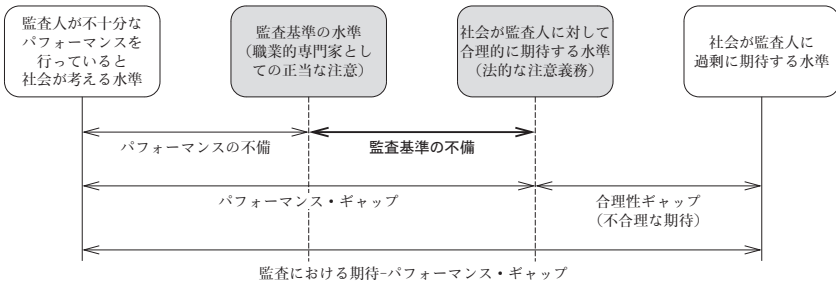
I はじめに

職業的専門家としての正当な注意（due professional care）は、監査人の注意義務を監査基準設定主体側から定めた概念であり、その具体的な規範は監査基準として規定される。職業的専門家としての正当な注意の水準は時代によって変化し、関係者の問題提起や監査訴訟等を理由とした監査基準の改

訂により規範に反映される。

一般には、監査基準設定主体が監査基準を改訂することにより、期待ギャップの一部が解消されると理解されている。監査基準改訂により解消される部分とは、具体的には Porter (2014) のフレームワークにおける「監査基準の不備」の部分であると考えられる（図表 1 を参照されたい）。

図表 1 Porter (2014) による期待ギャップ



Porter (2014) より筆者作成

ただし、監査基準設定主体が監査基準の改訂により、監査基準の不備のすべてを解消するというのは理想的な仮定であり、現実の監査基準設定主体がそうであるとは限らない。本稿の問題意識も、Porter (2014) の意味での監査基準の不備が存在していたとしても、必ずしも監査基準の改訂によってそのすべてが解消されることはないのではないかという点にある。

本稿では、米国における Mautz and Sharaf (1961) の出版後から1978年に監査人の責任委員会（the Commission on Auditor's Responsibilities, 以下、CAR）が CAR (1978) を公表するまでの過程を検討する¹⁾。同期間には、不正に関する監査人の責任について議論が行われるとともに、期待ギャップ（expectation gap）概念が生まれた²⁾。本稿は、期待ギャップ概念の成立の背

1) 萌芽期（19世紀末から1961年まで）の歴史的展開については、川端（2018）を参照されたい。また川端（2016）では、Mautz and Sharaf (1961) が提案した不正に対する監査人の責任の拡張について検討した。同論文は、不正に対する監査人の責任を監査公準から演繹的に導出したところに特徴がある。

景、CAR (1978) による勧告、及びその後の米国公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants : 以下、AICPA) の対応の検討を通して、監査基準の不備とその解消について理解を深めることを目的としている。

そこで本稿では、まず萌芽期に誕生した監査基準設定主体が対象期間にどのような活動を行ったのかについて説明する (Ⅱ)。つぎに、期待ギャップ概念の登場とその背景について説明する (Ⅲ)。さらに、Mautz and Sharaf (1961) が提案した不正に対する監査人の責任が、どのように CAR (1978) によって識別されたかを検討し (Ⅳ)、SAS 第16号に反映されるまでを検討する (Ⅴ)。最後に、小括として対象期間に起きた変化を概観する (Ⅵ)。

Ⅱ 監査基準の改訂と監査人の責任

1. 監査基準改訂と訴訟事件の影響

Mautz and Sharaf (1961) から CAR (1978) が公表されるまでの間に、監査手続特別委員会 (Special Committee on Auditing Procedure : 以下、CAP)³⁾ は米国監査手続書 (Statements on Auditing Procedure : 以下、SAP) 第32号から SAP 第54号までの23本の監査手続書及び SAS 第1号を公表し、監査基準常務委員会 (Auditing Standards Executive Committee : 以下、ASEC)⁴⁾ は米国監査基準書 (Statements on Auditing Standards : 以下、SAS) 第2号から SAS 第17号までの16の監査基準を公表した。

- 2) 期待ギャップ概念の登場により、監査専門職は、監査人の責任を社会状況・時代によって拡張するものとして認識し、これを縮小することを明示的に目指すようになったと考えられる。
- 3) 1938年の McKesson and Robbins 会社事件で明らかとなった監査上の欠陥を是正するために組織された特別委員会であった CAP は、1939年の AIA の年次総会において常設委員会となった (岡嶋 2018, p. 118)。
- 4) 1972年に、AICPA は会計原則審議会を財務会計基準審議会に移行させるための準備を進めていたが、その際に協会を再編成し常務委員会を持ついくつかの部門に分けられることになった。その結果、CAP も ASEC として改組された (AICPA 1978)。ASEC は AICPA の中の監査基準部 (auditing standards division) の主要組織であり、この他に監査基準部はサブ・コミティー、タスク・フォース、及び管理スタッフ等を有していた。

このような監査基準の公表・改訂は様々な理由が契機となっており⁵⁾、図表 2 では、1961年から1978年までに訴訟を契機として監査基準を公表した 5 事例を示している。これらの事例のうち、不正に対する監査人の責任の範囲を明示的に変更したのは、SAS 第16号であった。

図表 2 訴訟を契機として監査基準を公表した事例（1961-1978）

訴訟事件	基準 (公表時期)	監査基準タイトル
アライド・クルード・ベジタブル・ オイル・レファイニング社事件	SAS 第37号 (1966年)	特別報告書：営業倉庫における保管物品管理と監査手続
イェール・エクスプレス社事件	SAS 第41号 (1969年)	監査報告書の日付において存在した事実がその後発見された場合の監査上の取扱い
U.S. ファイナンシャル社事件	SAS 第 6 号 (1975年)	特別利害関係者との取引
	SAS 第 7 号 (1975年)	前任監査人と後任監査人との間の監査の引継ぎ
Equity Funding 社事件	SAS 第16号 (1977年)	誤謬又は不正の発見に対する独立監査人の責任

AICPA (1978) の内容をもとに筆者作成

2. SAS 第 1 号における監査人の責任

本節では、SAS 第16号を検討する際にベンチ・マークとなる SAS 第 1 号⁶⁾を検討する。SAS 第 1 号において、職業的専門家としての正当な注意に直接

- 5) Oliphant 委員会は監査基準設定主体としての ASEC の活動を評価するために、どのような理由によって監査基準が公表されてきたかを調査している。具体的な理由としては、監査訴訟（図表 1 を参照されたい）、ASEC の問題提起（SAP 第39号、SAP 第54号、SAS 第11号）、AICPA の他の部門又は協会内部の他の組織の作業の成果（SAP 第42号、SAP 第50号、SAP 第10号）、AICPA 会員からの問題提起（SAP 第38号）、議会及びマスコミの側で表明された懸念（SAS 第17号）などがある（AICPA 1978）。
- 6) 1972年に SAP 第33号から SAP 第54号までの基準書をまとめて公表された SAS 第 1 号は、監査基準書及び監査手続書総覧（Codification of Auditing Standards and Procedures）は、総覧として AU100 から AU900 までのセクションにより編纂されており、以後の SAS はこの AU セクションを修正、削除、又は新設される形で改訂されてきた。

関係している箇所は、AU110「独立監査人の責任と機能」、AU150「一般に認められた監査基準」、及び AU230「業務実施上の正当な注意」の3つである。このうち本節では、AU110「独立監査人の責任と機能」及び AU230「業務の実施における正当な注意」を取り上げる⁷⁾。

(1) AU110「独立監査人の責任と機能」

SAS 第1号は、監査人を取り巻く厳しい環境にも関わらず、不正の問題を特に意識することなく、SAP 第33号の内容をそのまま採用した(千代田 2014, p. 12)。AU110「独立監査人の責任と機能」の「不正の発見」において以下のように確認している。

「独立監査人が調査を実施した期間の間に存在した不正が事後に露見することは、監査人の任務懈怠をしめすわけではない。監査人は保険業者でも保証人でもない。もし監査人の調査が一般に受け入れられた監査基準に準拠して職業的専門家としての技術と注意をもって行われていたのなら、監査人は潜在的に彼が引き受けた全ての義務を果たしているのである。」
(5項から8項、強調は筆者による)

以上の引用では、監査基準への準拠が免責となることを強調している。また、同基準書が「独立監査人は、その専門職業に対しての責任、すなわち協会によって承認された監査基準に従うべき責任を有している。」(9項)と記述しているように、財務諸表監査における不正の発見を目的としていないことを強調しており、SAP 第33号と比較しても監査人の責任の変更はない。

(2) AU230「業務の実施における正当な注意」

AU230「業務の実施における正当な注意」では、SAS 第1号において「正

7) AU150 は、SAP 第33号の第2章「一般に認められた監査基準」を継受している。

当な注意」という語がセクション名として初めて登場した。AU230 は、「職業的専門家としての正当な注意」の概念を扱っている。SAS 第 1 号 AU230 は、4 項から構成される非常に単純な基準であった⁸⁾。

SAS 第 1 号 AU230 は、まず一般基準第三「監査の実施並びに監査報告書の作成に際し、職業的専門家としての正当な注意が払われなければならない(1 項)」を引用し、以下のように説明している⁹⁾。

「この基準は、独立監査人に、正当な注意を払ってその業務を遂行することを要求している。正当な注意は、ある独立監査人のグループの構成員各人に対して監査実施基準及び報告基準に準拠する責任を課している。正当な注意には、監査の補助者が実施した作業及び行使した判断について各段階の監督責任者による批判的レビューが不可欠な要件である」(2 項、強調は筆者による)。

以上の引用のような SAS 第 1 号の記述において、CAP は監査基準を変更することによる監査人の責任の明確化も拡張も図らなかった¹⁰⁾。特に CAP が不正に対する監査人の責任を認識するには、期待ギャップ概念の登場を待つ必要があった。

8) これを継受する現行の PCAOB 監査基準 AU230 の構成は、非常に複雑である。複雑になったのは、AU230 は SAS 第 1 号から多くの改訂が行われたからである。SAS 第 1 号からの最も大きな変更は、第 4 章で説明する監査基準第 82 号における改訂であった。

9) AU230 の 3 項においては、「試案」でも参照した Cooley (1906) を紹介し、その法的責任との関係を説明している。

10) また、4 項においては「職業的専門家としての正当な注意」の監査調書における側面を引き継いでいる。「正当な注意は、その独立監査人の行為と、それをいかに適切かつ入念に実施するかに関するものである。例えば、監査調書における正当な注意とは、監査調書が当該監査人の監査意見及び監査基準への準拠性についての監査人の表明を、確認し、裏付ける能力のある実質的内容を備えることを要求するのである。(4 項)」これは、監査基準試案をかなり圧縮した形で記述しているが、その意図する内容は、ほとんど監査基準試案における記述と変更はない。また、監査調書についての詳しい記述は、SAP 第 39 号「監査調書」を継受した AU338 に記載される。さらに、4 項後段の監査調書に関する記述は、SAS 第 41 号「監査調書」に組み込まれることになる。

Ⅲ 「期待ギャップ」の拡大と是正

1. Continental Vending 社事件の判決と Liggio (1974) の期待ギャップ

1969年の Continental Vending 社事件の判決では、公認会計士が損害賠償責任を負うこととなった。Liggio (1974) は、Continental Vending 事件を踏まえて「期待ギャップ」という概念を用いて専門職基準と監査人の法的注意義務との差を説明した。Liggio (1974) は、期待ギャップを「財務諸表の利用者と独立監査人の両者によって想定された」期待パフォーマンスの水準の違いと定義している。

ただし、Liggio (1974) が Continental Vending 事件を用いて主に議論したのは、「(監査基準ではなく) 会計基準に準拠しても、監査人が責任を問われることがあるか」という点であった。したがって、Liggio (1974) が議論した期待ギャップはもともと監査人の判断規範たる会計基準に関する概念であった。

2. Equity Funding 社事件と CAR (1978) の期待ギャップ

1975年には、Equity Funding 社事件の判決により、監査人が注意義務違反を認められ、損害賠償を負うこととなった。この事件を踏まえて AICPA が設置した Stone 委員会の報告書は、監査人が監査基準に従わなかったことが問題であり、監査基準自体は適切であったと結論づけた。このような Equity Funding 社事件を背景として、アメリカ公認会計士協会は、CAR を設置した。

CAR の任務は、監査人が負うべき責任についての結論を示し、勧告を行うことであった。同委員会は、期待ギャップが存在しているかどうかについて検討し、存在している場合にはどのように期待ギャップを埋めることができるかを検討するため、綿密な調査を行った (CAR 1978, pp. vi-x vi 翻訳 p. iv)¹¹⁾。

AICPA は、CAR (1978) により、監査人が行っている業務と公共が監査人

に期待する役割との間に発生する「期待ギャップ」について初めて言及した。期待ギャップへの対応について、以下のように述べている。

「委員会は入手可能な証拠を十分に調査するとともに、委員会自身でも調査・研究を実施した。その結果、監査人の役割に関する認識について期待ギャップが存在している、との結論に達した。(中略)一般に財務諸表監査利用者が監査人の能力と監査人が与えることのできる保証について抱いている期待は合理的であるように思われる。(中略)現実と期待とのギャップを狭める責任は、主として、監査人と財務諸表の作成と表示を行う企業にある (CAR 1978, pp. vi-x vi, 翻訳 pp. vii-viii, 強調は筆者による)。」

以上の記述のように、CAR (1978) は、期待ギャップの存在について識別し、財務諸表利用者というよりは監査人・経営者側へ変化を促すことを目的としている。特に、職業会計人がアメリカにおける企業社会の変化の速さに十分に対応してこなかったことを指摘し、訴訟を契機として監査基準の改訂等の実務の変化を促した¹²⁾。

IV CAR (1978) における職業的専門家としての正当な注意の発展

1. 期待ギャップの是正措置

CAR (1978) は、ギャップの縮小に直接的に役立つ改革のための勧告の内容として、2章「財務諸表に対する意見の形成」、3章「財務諸表上の重要な未確定事項に関する監査報告」、4章「不正の発見に対する責任の明確化」、

11) CAR は、結論と勧告を導くにあたって、多くの研究プロジェクトを行った。同委員会が計画した研究プロジェクトは、(1) 研究スタッフ及び専門家による背景的論文の作成、(2) 同委員会及び研究スタッフが実施もしくは後援した会議とインタビュー、(3) 監査の失敗を伴う訴訟事件のスタッフによる分析、(4) 委員会が実施もしくは後援した実態調査の4種類から構成されている。

12) このような監査基準の不備の識別は、Mautz and Sharaf (1961) の監査人の責任に対する演繹的アプローチに対して、帰納的アプローチと解釈することができる。

5章「企業の会計責任と法」及び7章「監査人から利用者への伝達」をあげている（CAR 1978, pp. vi-x, 翻訳 p. viii）。このうち、2章、3章、及び4章は、監査人側に関連するものであり、特に4章は不正に対する監査人の責任を扱っている¹³⁾。

CAR (1978) は、米国の監査基準設定主体は当初より監査人の不正発見能力には限界があることを強調し、前節第2項で説明したSAS第1号まで不正の発見に対する監査人の関与の性格と範囲は依然として一部の者には不明確であり、消極的な表現によって曖昧な態度をとっていたことを批判した。ただし、SAS第16号については、1975年以来監査基準設定主体が不正の発見に関する監査基準を示し強化するため積極的な措置を講じてきたとして評価した¹⁴⁾。

その上で、CAR (1978) は「合理的保証 (reasonable assurance)」と「(中立的) 職業的懐疑心 (professional skepticism)」という後の基準設定に係る二つの重要な概念を示している。ここでは、まず前者について取り上げる。

2. 「合理的保証」概念

CAR (1978) の4章3節「不正の発見に関する注意の基準についての提言」は、合理的保証について以下のように述べている。

「監査は、財務諸表が重大な不正による影響を受けていないこと、ならびに、重要な金額の企業資産に対して経営者の会計責任が適切に遂行されていることについて、合理的な保証を与えるものでなければならない。…といっても、それは監査人の責任を一般的に述べたものにすぎない。…職

13) 4章では、CARの後援した実態調査により、多くの財務諸表監査利用者が不正の発見を監査の重要な目的の一つにあげており、SECも当初から不正の発見を重要な目的とする立場をとってきたことを示した。また、財務諸表監査における不正について初期の監査文献では、不正の発見が監査目的の一つとして明確に認識されていたが、かかる認識は次第に薄れていったことを文献調査によって明らかにしている。

14) SAS第16号については、次項で検討を行う。

業的専門家としての技量と注意の適切な行使に関する具体的な指針が必要である。「職業的専門家としての正当な注意」という概念は、一般に認められた監査基準を構成するものである。それは、監査業務を判断する際の広範な指針を提供しているにすぎない。にもかかわらず、監査業務を支配する技量と注意という概念を精緻化する際の基礎となりえるものである。」(強調は筆者による)

以上のように、CAR (1978) は、監査が合理的保証を与えるものであることを示し、その際に負う具体的な指針として職業的専門家としての正当な注意が法的な注意義務を精緻化する際の基礎となることを説明した。

このような合理的保証概念は、現在の米国の監査基準において職業的専門家としての正当な注意を支える概念として重要な構成概念の一つとなっている。以下では、もう一つの構成概念である(中立的)職業的懐疑心について説明する。

3. (中立的) 職業的懐疑心

CAR (1978) は、「不正に関する注意義務についての勧告」の一つとして、「経営者の誠実性に重大な疑問が生じたときは、対策を即座に講じること」を上げている(4章4節)¹⁵⁾。以下のように述べている。

「職業的専門家としての技量と注意を行使するには、健全な懐疑心一経営者の行った重要な陳述については、まずその全てを疑ってかかり、その

15) ①依頼人について有効な審査方針を確立すること、②経営者不正の兆候を示す状況を観察すること、③被監査会社の事業活動と業界に精通すること、⑤内部統制の調査と評価を拡大すること、⑥不正及び不正の発見方法についての情報を作成し広めること、⑦個々の監査技術及び監査方法がもっている欠陥に注意すること、⑧監査契約上の限界を理解することを示した(4章4節)。以上の勧告は、職業基準の改訂、監査業務の変更及びAICPAの支援活動の改革を例示したものである。これらの勧告の多くは必ずしもCAR (1978) においてはじめてとりあげられたものではないが、監査人が重大な不正の発見に対する責任を積極的かつ肯定的に取り上げるよう態度を変えさせることを狙いとしている。

妥当性を確かめようとする心構え—がなければならない。監査人は、経営者の誠実性と正直さについては、虚心坦懐な態度で監査に臨むべきである。監査人は、経営者が不誠実であるとの前提を置くべきでないし、また反対に、経営者が誠実性と正直さを当然と考えるべきでもない。監査人が取引及びその結果である財務諸表上の金額について妥当性を確かめた結果、もしくはその他の証拠によって経営者の誠実性や正直さについて疑問をもつようになることもある。」(CAR 1978 pp. 37-38 翻訳 p. 72, 強調は筆者による)

従って、CAR (1978) は、監査人に経営者の誠実性に対して中立的な姿勢 (neutrality view) をとることを明示している。CAR (1978) は、SAP 第30号の立場から監査基準の改訂による監査人の責任の拡張を勧告しているといえるだろう (図表2を参照されたい)。

V SAS 第16号における不正の責任の拡張

1. 監査人の不正に対する責任

SAS 第16号「独立監査人の不正及び誤謬の発見に対する監査人の責任」¹⁶⁾ は、一般に認められた監査基準に従って財務諸表の監査を行う際の誤謬と不正の発見に対する監査人の責任について規定した。

つまり、SAS 第16号は、監査人が、一般に認められた監査基準のもとで、監査プロセス固有の限界を超えない範囲で財務諸表に重要な影響を及ぼす誤謬又は不正を調査するための監査を計画することの責任を負い、かつ、そのような監査を行うに当たって職業的専門家としての技量を発揮し注意を払うことの責任を負うことを規定した。

財務諸表監査の実施と報告について、以下のように規定している。

16) SAS 第16号は、1977年に公表され、SAS 第1号のAU110の5項から8項が改訂された。CAR (1978) は公表されていなかったが、既にCARの中間報告は、ほぼ同時期に提出されており、CARの調査とSAS第16号は、互いに影響を及ぼしていたと考えられる。

「重要な誤謬もしくは、不正の発見は、通常、財務諸表に対する意見を表明するために、監査人が当該事情のもとで必要と判断する監査手続を実施することによって行われる。もし監査の結果、重要な誤謬や不正が存在している可能性があると思われる場合には、監査手続をさらに拡大しなければならない。標準監査報告書は、財務諸表全体としては誤謬もしくは不正による重大な虚偽記載はない、との監査人の信念を暗黙的に示すものである」(1項、強調は筆者による)。

以上のように、SAS 第16号は監査人の不正に対する責任を明確に認めた点で CAR (1978) の勧告を取り入れ、この趣旨を監査業務の実施と報告に関する規定として具体的に示した。

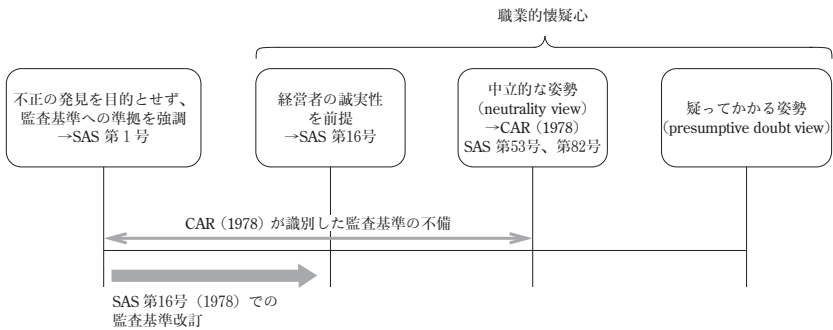
2. 経営者の誠実性を前提とした職業的懐疑心

さらに SAS 第16号は、監査人は、監査手続の実施により、誤謬又は不正の可能性を示す監査証拠を入手する可能性があることを認識し、職業的専門家として懐疑的な態度をもって監査を計画し、実施しなければならないと規定している (6項)。

このように、監査人の不正に対する責任を認め、職業的懐疑心の概念を登場させた一方、SAS 第16号は、監査証拠による反証がない限り経営者は重要な虚偽記載を行っていない、または統制手続を無視していないということを監査人が前提とすることは、合理的であると規定している (10項)。つまり、SAS 第16号は、経営者の誠実性について CAR (1978) の主張を退けて、経営者の誠実性を前提として監査証拠の収集・評価を行うことを認めた。

SAS 第16号は、上記の CAR (1978) の立場を踏襲したことから、監査基準によって不正に対する監査人の責任を拡張したといえる。ただし、経営者の誠実性を前提としていた点で CAR (1978) の意見を十分に反映しなかった(図表3を参照されたい)。また、同基準書においては、CAR (1978) が示した合理的保証や(中立的)職業的懐疑心の概念は取り入れられなかった。

図表 3 CAR (1978) で識別された期待ギャップと1977年の監査基準改訂



筆者作成

VI 総括

本稿の問題意識は、監査基準の不備が存在していたとしても、必ずしも監査基準の改訂によってそのすべてが解消されることはないのではないかという点であった。さらに、米国における1961年から1978年までの検討を通して、監査基準の不備とその解消について理解を深めることを目的としていた。

まず、Mautz and Sharaf (1961) により、不正に対する監査人の責任を拡張すべきことが主張された。同著の研究成果は直ちに SAP 第33号や SAS 第1号のような監査基準に受け入れられなかったが、本稿で紹介したように1969年の Continental Vending 会社事件判決の分析から Liggio (1974) は最初期の「期待ギャップ」概念を主張し、Equity Funding 会社事件判決を契機として監査基準の不備が議論されるようになった。

期待ギャップ問題に対応するために1974年に設置された CAR は様々な研究プロジェクトや会議を行い、1978年に最終報告書である CAR (1978) を公表した。監査人の注意義務に関して CAR (1978) は、合理的保証と職業的懐疑心概念を提案した。CAR (1978) の主張は、当時の不正に対する監査人の責任について期待ギャップを識別し、二つの重要な概念を提示した点で画期的なものであった。

これらの主張は、その前後の AICPA の対応において一部は採用されなかった。1977年に公表された SAS 第16号では、不正に対する責任が監査人にあることは示されたものの、職業的懐疑心や合理的保証の概念は採用されなかった。このような AICPA 不十分な対応は、次の時代において問題とされ、変革されていくことになる。

監査基準によって監査基準のすべての不備が解消されなかった原因としては、監査基準設定主体の人員、構成が影響していた可能性がある。CAR (1978) は、期待ギャップを解消する手段としての監査基準の改訂に批判があることを指摘し、監査基準設定主体の変革についても検討・勧告を行っていたが、この勧告には AICPA からの反発が激しかったため、直ちに実施されなかった。この点については、今後の検討課題とする。

(筆者は関西学院大学商学部助教)

引用文献

<日本語文献>

岡嶋慶 (2018). 『アメリカにおける監査規制の展開：監査基準の形成とエンフォースメント』国元書房.

川端千曉 (2016). 「演繹的アプローチによる監査上の正当な注意の導出：監査理論の構造 (1961) の検討」『商学研究』72, pp. 1-20.

川端千曉 (2018). 「「職業的専門家としての正当な注意」概念の成立過程の研究：米国における19世紀末から1961年までの展開」『商学論究』66(1), pp. 53-72.

千代田邦夫 (2014). 『闘う公認会計士 アメリカにおける150年の軌跡』中央経済社.

<英語文献>

American Institute of Accountants (AIA) (1947). *Tentative statement of auditing standards: Their generally accepted significance and scope*, AIA.

American Institute of Accountants (AIA) (1960). *Statements on Auditing Procedure No. 30 Responsibilities and functions of the independent auditor in the examination of financial statements*, AIA.

American Institute of Accountants (AIA) (1961). *Statements on Auditing Procedure No. 33 Auditing standards and procedures*, AIA.

American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) (1972). *Statement on Auditing Standards No. 1, Codification of Auditing Standards and Procedures*, AICPA.

American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) (1977). *Statement on Auditing*

Standards No. 16, The Independent Auditor's Responsibility for the detection of errors or irregularities, AICPA.

American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) (1978). *Auditing Standards Division: Responsibilities, Authority and. Structure and Projects Presently in Process or Completed by the Auditing Standards Executive Committee*, unpublished.

The Commission on Auditors' Responsibilities (1978). *The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusion, and Recommendations*, AICPA. (鳥羽至英訳『財務諸表監査の基本的枠組み—見直しと勧告』白桃書房1990年.)

Liggio, C. D. (1974). Expectation gap-accountants legal Waterloo. *Journal of contemporary business*, 3(3), 27-44.

Mautz, R. K., and Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing* (No. 6), American Accounting Association. (近沢弘治監訳、関西監査研究会訳 (1987)『監査理論の構造』中央経済社.)

以上